

IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE DOAÇÃO EM DINHEIRO – OPINIÃO LEGAL

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

*Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico
e de Direito Constitucional.*

CONSULTA

Formula-me, a Consulente, as seguintes questões, por seu eminente advogado:

I – DO FATO

- a) *Doador*: Presidente do Conselho de Administração de Empresa de Capital Aberto. O Doador tem, também, o controle acionário indireto, através de outras empresas, dessa Empresa de Capital Aberto.
- b) *Donatários*: Diretores eleitos e funcionários da citada Empresa de Capital Aberto. Os donatários são por volta de 400 a 500 pessoas, 3% do total, sempre prestaram serviços a tal empresa, e nunca à pessoa física do Doador;

- c) *Doação*: Em dinheiro, no começo de novembro de 1998, com pagamento através de cheque nominativo, ou crédito em conta corrente;

II – DAS QUESTÕES

- a) Há incidência de Imposto de Renda na Fonte, sobre essa doação? Se houver, qual momento do pagamento e recolhimento? Quem retém, recolhe e como?
- b) Essa doação está sujeita, além da Fonte, ao Imposto de Renda na Declaração Anual? Se estiver, como declarar?
- c) Se se entender que não há Imposto de Renda, Fonte e Declaração, e o físico entender que há incidência, iniciando o procedimento fiscal e lavrando auto de infração, qual o procedimento que se deve tomar? (recurso – fase administrativa – entrar em juízo, qual ação, pagar, aguardar executivo fiscal e embargar)? Nesse caso, quais são as multas e os encargos moratórios? Nesse caso, há possibilidade de parcelamento?
- d) Outras questões, a respeito do tema, que V.S^a. achar necessárias”.

RESPOSTA

Em nível de Opinião Legal, passo a responder as questões formuladas, antes fazendo uma breve análise do tratamento legislativo outorgado às doações, no concernente ao imposto sobre a renda.

Pelo Código Tributário Nacional, artigo 43, assim redigido:

“Art. 43 O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso superior”. As doações teriam natureza jurídica de proventos e não de renda, na medida em que não decorreriam de fruto do trabalho, do capital ou da conjunção de ambos¹.

Por mera questão de simplificação, o tributo é denominado de “imposto sobre a renda”, mas, de rigor, tecnicamente, é um tributo sobre a renda e sobre proventos de qualquer natureza, não só na dicção constitucional (artigo 153, inciso III), como na sua explicitação complementar, perfilada no referido artigo 43.²

A doação, portanto, pode ser tributada, desde que a lei ordinária assim determine. Tanto a Constituição, que não cria

¹ Henry Tilbery e José Ruben Marone entendem ser intributáveis os acréscimos patrimoniais ganhos. Escreve: “Modesto Carvalhosa, em seu estudo retrocitado, relata que a Comissão elaboradora da reforma tributária propôs-se a eliminar quase totalmente os imposto sobre a circulação da riqueza patrimonial e a compensar esta modificação do sistema tributário “através do alargamento da esfera impositiva do imposto de renda, também sobre os acréscimos patrimoniais a *título gratuito*”, sendo que o teor do art. 43 do Projeto, naquela altura, definiu como fato gerador deste imposto: “A aquisição de disponibilidade econômica de acréscimo patrimonial a *título oneroso ou gratuito*”.

O mesmo autor critica severamente essa proposição, “que pecava pela ausência de qualquer fundamento econômico e jurídico, tendo sido excluídos do Projeto final do Código Tributário Nacional os acréscimos patrimoniais a título gratuito, como suscetíveis de incidência pelo imposto de renda.

A pesquisa citada conclui pela manutenção do conceito oneroso de imposto de renda no atual sistema constitucional, conclusão essa que nos parece correta. Por outro lado, a possibilidade da interpretação ao art. 43 do CTN, em sentido mais amplo, não é totalmente afastada, embora a referência expressa do Projeto ao acréscimo patrimonial a título gratuito na redação final tenha sido eliminada. Por outro lado o teor do art. 43, inciso II, não distingue, o que, em princípio, abriria a faculdade para um entendimento fiscalista, abrangendo todos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior – sejam onerosos ou gratuitos.

Repetimos, tal alargamento, todavia, não se coaduna com o conceito tradicional constitucional que vem das Constituições anteriores e foi mantido na Magna Carta vigente, sem alterações.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no mesmo Recurso Extraordinário nº 11.887-6 (emenda retrotranscrita), Rel. Min. Carlos Mário Velloso, em decisão de 25/05/1988, confirmou a intributabilidade dos acréscimos patrimoniais gratuitos nos seguintes termos: “Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial, que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso” (DJ de 23/04/1993, p. 6923)” (Comentários ao CTN, volume 1, Ed. Saraiva, 1998, p. 289/290).

² O artigo 153, inciso III, da Constituição Federal está assim redigido: “Compete à União instituir impostos sobre: III. renda e proventos de qualquer natureza”.

tributos, mas apenas outorga competências, como a lei complementar, que cuida de normas gerais, conformando o caminho a seguir pelo legislador ordinário, não são veículos instituidores de tributo, mas apenas limitadores das competências e do poder impositivo de quem tem o direito de tributar.

Apenas a lei ordinária a não ser que haja exceção constitucional, como no imposto sobre as grandes fortunas ou o empréstimo compulsório pode criar tributos.³

E, no caso específico do imposto sobre a renda, apenas a lei ordinária e por interpretação pretoriana, e não da esmagadora maioria dos doutrinadores a medida provisória pode instituir tributos, aumentá-los ou extinguí-los.⁴

Em se tratando de doações, há expressa isenção na lei ordinária, por força do artigo 6º, inciso XVI da Lei 7.713/88, cuja dicção foi reproduzida no artigo 40, inc. XIV, do RIR, ambos assim redigidos:

“Art. 6º Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

...

XVI. o valor dos bens adquiridos por doação ou herança”;

³ Os artigos 148 e 153, inciso VII, da Constituição Federal contêm o seguinte discurso: “Art. 148 A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I. para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II. no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observando o disposto no art. 150, III, b”;

Art. 153 Compete à União instituir impostos sobre: VII. grandes fortunas, nos termos de lei complementar”.

⁴ Sacha Calmon Navarro Coelho ao repelir a tese de que Medida Provisória pode instituir tributos escreve: “Indispensável que a tributação decorra da lei (em sentido formal e material).

Ao executivo cabe apenas catar submissão ao texto legal, cumpri-lo, aplicá-lo, expedindo os atos administrativos que se fizerem necessários, sob a fiscalização do Judiciário, controlador da legalidade de seus atos funcionais.

A consciência jurídica contemporânea repele a ideologia de que o poder de tributar é corolário da soberania do Estado. Tirante os ingênuos e os desinformados, sustentam essa ideologia malsã apenas os totalitários e os dúbios, sempre dóceis à vontade dos donos do poder. A doutrina jurídica dos povos cultos e democráticos acredita na preeminência do princípio da legalidade em matéria tributária” (Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, Ed. Forense, 1990, p. 278).

“Art. 40 Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

...

XIV - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança”.

A isenção, no direito brasileiro, com entendimento do Supremo Tribunal Federal na mesma linha, implica o nascimento da obrigação tributária e a exclusão do crédito respectivo, estando o artigo 175 do CTN assim redigido:

“Art. 175 Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

§ único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequentes”⁵.

Ao contrário de outras formas desonerativas, a isenção afasta apenas a exigência do crédito tributário, estando, neste particular, no mesmo nível da anistia e da remissão.

De qualquer forma, para o contribuinte, o resultado é o mesmo das outras formas desonerativas (imunidade, alíquota zero, não

⁵ Walter Barbosa Corrêa ensina: “Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de se saber se a isenção extinguiu a obrigação (e consequentemente o respectivo crédito) ou excluiu apenas o crédito.

Rubens Gomes de Sousa nos dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que, em nossa opinião, foi acolhida pelo CTN.

E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como esse código - sem aludir a qualquer efeito ou consequência da isenção sobre a obrigação tributária - versa figura tributária como exclusão do crédito tributário.

Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente de crédito, resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído - é vedada a constituição de crédito -, mantém-se íntegra” (Comentários ao CTN, op. cit., p. 432).

incidência), por inibir o direito do Poder Público de exigir o tributo, cuja obrigação nasceu⁶.

A isenção, portanto, afasta a cobrança do tributo sobre a qual incidiu, estando o contribuinte ou responsável desonerado de qualquer pagamento.

Ora, o dispositivo retro transcrito claramente afasta qualquer tributação por doações ou herança na figura do donatário. É caso de isenção e não de “não incidência”, na medida em que a lei expressamente cuida da hipótese. Nos casos de “não-incidência”, conforme clássica lição dos formuladores do atual sistema, a lei não cuida da hipótese.

Inclusive a doação em espécie mereceu da BCESRF 59/89, item 1.5 expressa menção como operação isenta, independentemente de ser o doador parente ou não do donatário, lembrando-se que o PN 29/74 até admite que as doações pagas, por liberalidade da empresa a dependentes de ex-empregado falecido, sejam isentas desde que não superiores ao valor da possível transação não realizada pelo empregado para optar pelo FGTS.⁷

Em outras palavras, na figura do donatário não há exigência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, por expressa determinação legal.

À evidência, outra será a situação se a doação configurar simulação, como, por exemplo, no caso de um profissional que

⁶ Escrevi: “Resumindo o que foi dito sobre as quatro formas até o presente, tem-se que na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força de vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar. Na não-incidência não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força do não exercício da capacidade – ou na linguagem constitucional – da competência, a que tem direito o Poder Tributante.

Na isenção nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário, em face de estímulo legal expresso. Na alíquota zero nascem a obrigação tributária e o crédito tributário, que ficam, todavia, reduzidos à expressão nenhuma” (Direito Empresarial – Pareceres, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, p. 305).

⁷ Alberto Tebechrani, Fortunato Bassani Campos e José Luiz Ribeiro Machado acrescentam a seguinte nota ao inciso XIV do artigo 40 do RTR: “o disposto no inciso alcança a meação (IN 25/96, art. 5º, XXVI), a doação recebida em espécie (BCE SRF 59/89, item 1.5), os valores de bens, adquiridos por doação ou herança, remetidos ao exterior (PN 80/72) e as quantias pagas, por liberalidade da empresa, a dependentes de ex-empregado, falecido, coincidentes com o valor que seria devido se esse empregado tivesse transacionado o seu tempo de serviço, anterior à opção pelos FGTS (PN 29/74)” (RIR, Ed. Resenha 1998, p. 93).

preste serviços a alguém e não cobre honorários recebendo em troca uma doação. Neste caso, por se tratar de “doação” fictícia, objetivando esconder real remuneração, esta sujeita-se ao imposto sobre a renda.

Na hipótese mencionada, a figura desconsiderativa do ato jurídico seria aplicável, visto que a intenção que conformara a relação fora diversa da forma adotada.⁸

A doação, todavia, por mera relação de afeto ou por nobres motivos, mesmo sem relação de parentesco entre doador e donatário, não é tributada na figura do donatário, por força da ainda vigente lei 7.713/88.

A partir de 1/1/98, todavia, as doações por antecipação de legítima passaram a ser tributadas na figura do doador, desde que o valor do bem doado seja superior ao declarado em sua declaração de renda e de bens, estando sujeita à alíquota de 15% (lei 9532/97, artigo 23, § 1º), contendo o dispositivo o discurso seguinte:

“Art. 23 Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do “de cujus” ou do doador.

§ 1º. Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constava da declaração de bens do “de cujus” ou do doador sujeitar-se à incidência de Imposto de Renda à alíquota de quinze por cento”.

⁸ Arendt Raupach, na sua obra sobre a desconsideração no Direito Tributário (Der Durchgriff im Steuerrecht, Munique, C.H. Beckshe Verlagsbuchhandlung, 1968) escreve sobre as quatro situações jurídicas em que a Durchgriff pode ser aplicável: “a) quando há norma legal expressa, que permite o Durchgriff em determinadas situações fáticas;

b) quando a interpretação da norma legal torna necessário identificar a pessoa jurídica com seus sócios pessoas físicas (por exemplo, quando se trata de normas relativas a características de pessoas naturais, como raça, nacionalidade etc);

c) quando a consideração econômica leva à aplicação do Durchgriff;

d) quando o Durchgriff é necessário para evitar a violação de norma legal que proíbe a evasão de tributo” (pág. 194 – tradução de Henry Tilbery) (Direito Público e empresarial, Edições Cejup, 1988, p. 62).

A meu ver, o dispositivo é inconstitucional por ferir o disposto no artigo 43 do CTN, que explicita a lei suprema. Não representando qualquer acréscimo na figura do doador, mas real diminuição, não pode o doador ser tributado sempre que faça doação, pois não teve “aquisição de renda disponível”, mas um decréscimo de “disponibilidade” e o “decrécimo de disponibilidade econômica ou jurídica” não é fato gerador de imposto sobre a renda⁹.

Nem se poderia tentar configurar o doador como responsável, nos termos do artigo 121 do CTN, na medida em que da substituição tributária a lei não cuidou, como, por outro lado, a figura do donatário é nela mencionada apenas para determinar que deverá incluir em sua declaração de bens o bem recebido para futura definição do que terá que pagar quando da alienação do

⁹ No mesmo sentido opinam René Bergmann Ávila e Gervásio Recktenvald: “No caso de doação (qualquer doação), a inconstitucionalidade decorre da impossibilidade de exigir-se imposto de renda sem a existência do seu pressuposto lógico, que é o acréscimo patrimonial, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal: “Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou um acréscimo de patrimônio” (RE nº 89.791/RJ – RTJ/96/781).

A doutrina autorizada já afirmou o descabimento da incidência do imposto de renda *in casu*: “Neste contexto não posso omitir duas críticas pelo motivo de inconstitucionalidade, críticas essas que já formulei no meu comentário à Lei nº 7713/88 e que preciso repetir agora, pois a tributação de ganhos de capital pela Lei nº 8134/90 é eivada do mesmo defeito.

A primeira objeção refere-se à tributação de ganho de capital em doações na pessoa do doador, pois incide sobre a diminuição do patrimônio do doador em contradição flagrante ao conceito constitucional desse imposto, que pressupõe o acréscimo patrimonial, não seu decréscimo”.

Com razão o autor. O art. 153, III da Constituição Federal somente permite a tributação de renda e o art. 43 do CTN define a renda como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (I), e proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (II). Em comentário ao art. 43 do CTN, leciona Tilbery que: “A formulação de “proventos de qualquer natureza”, como sendo os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior representa, sem sombra de dúvida, a aplicação da “teoria do acréscimo patrimonial”.

Assim, esta redação autoriza a tributação, pela lei ordinária, de ganhos de capital”.

Está claro, portanto, que o fundamento para a cobrança de IR sobre ganho de capital é inciso II do art. 43 do CTN, que exige acréscimo patrimonial e pressupõe:

a) a saída, do patrimônio do contribuinte, de bem com custo X;

b) a entrada, no patrimônio do contribuinte, de valor maior que X.

Se não houver essa contrapartida (letra b), não poderá haver, em nenhuma hipótese, ganho. E esse é exatamente o caso da doação, na qual não há entrada, mas apenas saída.

Em face desses fundamentos, é inconcebível cogitar-se de acréscimo patrimonial e, por conseguinte, de ganho de capital, sem violação ao art. 43, II, do CTN e art. 153, III, da CF/88” (Lei 9.532/97 – Comentada e Anotada, Síntese Editora, 1988, p. 128).

bem recebido, valendo o valor da doação como provento isento de tributação¹⁰

O legislador ordinário, todavia, claramente, nas hipóteses sucessórias (herança, doação por adiantamento de legítima ou legado), admitiu que a transferência pelo valor da declaração não acarreta qualquer incidência tributária, sempre que o bem doado estiver vinculado ao valor comportado pela declaração, a tributação inexistente¹¹.

É de se lembrar que a alteração da Lei 9532/97 apenas está dirigida ao processo sucessório, não alterando outras formas de doação fora das hipóteses mencionadas no artigo 23, restando intocável, em tais casos, o disposto no artigo 40, inciso XII, do RIR.

O regime jurídico das doações, portanto, a partir da Lei 9532/97, passou a ser o seguinte:

1) isenção das doações em geral, na figura do donatário;

¹⁰ Ao comentar o artigo 128 do CTN, escrevi: "O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas idéias básicas, a saber:

1) a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo;

2) a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não previstos no capítulo, a terceiros. O artigo começa com a expressão "sem prejuízo do disposto neste capítulo", que deve ser entendido como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código. Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts. 128 a 138.

A seguir o artigo continua: "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa", determinando, de plano, que esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalina exposta na lei.

Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentada, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada "de forma expressa" (Comentários ao CTN, op. cit., 1998, p. 215).

¹¹ O artigo 23 §§ 3º, 4º e 5º reafirmam a orientação anterior: "§ 3º o herdeiro, o legatário ou donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou de unidade familiar".

2) *tributação das doações por adiantamento de legítima, na figura do doador, pela diferença entre os valores constantes de sua declaração de bens e aqueles de doação;*

3) *nenhuma incidência em doação por adiantamento de legítima na figura do doador, se o valor da doação corresponder ao valor da declaração de bens do doador.*

Isto posto, passo a responder de forma perfunctória às questões formuladas pela consulente.

1) Não há, na hipótese consultada, qualquer incidência na fonte pela doação de dinheiro, nem na figura dos donatários, nem na figura do doador, pois o valor doado corresponde ao valor dos bens constantes da declaração anterior ou a constar na declaração de 1999. É de se lembrar que a hipótese do artigo 23 diz respeito apenas a bens com valor definido – não em espécie -, os quais podem ser superiores ao da declaração de bens.

A doação em espécie tem o próprio valor da moeda, não podendo haver valor superior ou inferior quanto a seu próprio valor intrínseco. Não há, pois, matéria tributável.

Por outro lado, nem se poderia tentar configurar simulação no caso, *visto que a pessoa física do doador jamais os donatários prestaram serviços*, ambos doador e alguns donatários tendo prestado serviços à mesma instituição, cujo controle foi *alienado pelo doador a terceiros*¹².

¹² Escrevi: “Embora sejam muitas as facetas da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, no Direito Comparado, no Brasil restringe-se sua discussão a duas grandes vertentes, ou seja, à teoria extensiva e à teoria limitativa.

Pela primeira, sempre que os atos praticados, por intermédio da pessoa jurídica, refugirem-se os limites de sua personificação, tais atos não seriam inválidos, mas ineficazes para aquela forma, embora ganhando eficácia atributiva a outra conformação jurídica. O superamento da pessoa jurídica decorreria de sua inadequação no receber a forma pretendida pelas partes, forma esta incapaz de tirar a validade jurídica do negócio acordado, mas recebendo tais atos jurídicos outro tratamento jurisprudencial ou legislativo.

Pela teoria limitativa, a desconsideração seria necessariamente formulação jurisprudencial, visto que a previsão legal da hipótese desconsiderativa já representaria tratamento legislativo pertinente, razão pela qual não hospedaria a teoria da desconsideração, mas apenas uma singela teoria de imputação dos efeitos legais aos atos normados.

Alguns donatários tinham – e continua, parte deles, a ter – relações com a instituição alienada a terceiros, tendo seus vínculos de trabalho bem definidos com a referida empresa.

A relação de afeto, que se formou no curso de muitos anos de convivência, levou o doador a fazer referida doação, lembrando-se que doador e parte dos donatários jamais se prestaram mutuamente serviços de qualquer natureza, mantendo relações diretas com a instituição, que parte deles continua a servir.

Não pode haver simulação em operação em que apenas as relações de afeto e de longa convivência foram o móvel da doação.¹³

Tanto doador, como donatários, como partes de doação em espécie celebrada entre não familiares, estão protegidos pela isenção da lei 7713/88.¹⁴

As duas correntes possuem, no Brasil, adeptos de escol, quase sempre, em sua versão privativista, ou seja, naquela em que a lacuna legal é preenchida pelo fenômeno superativo ou a previsão legal já lhe dá tratamento pertinente.

O aspecto de interesse, todavia, é que a desconsideração da pessoa jurídica prevê a utilização da personificação de forma inadequada. Os atos são praticados pela sociedade, mas nela não têm os reflexos pretendidos, embora válidos, pois superam a conformação legal de suas virtualidades.

Tais rápidas pinceladas permitem, de plano, duas considerações que demonstram sua inaplicabilidade ao caso concreto.

A primeira delas diz respeito às correntes mencionadas, ou seja, a da teoria ampla, que hospeda a formulação jurisprudencial ou legislativa, ou a estrita, que a reduz à formulação jurisprudencial, entendendo que a legislativa se vincula à teoria da imputação legal.

Ora, se tivéssemos que levar em consideração a segunda delas, esta seria inaplicável ao Direito Tributário, em face dos princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada ou reserva absoluta legal, posto que, sem previsão legal, não há possibilidade de exigir-se qualquer tributo. Ora, segundo a teoria restritiva, o fenômeno desconsiderativo decorre de elaboração jurisprudencial (efeitos constitutivos) e não de tratamento legislativo específico.

Por essa razão, Lamartine Corrêa de Oliveira, que a alberga em parte, em seu excelente “A dupla crise da pessoa jurídica”, não dedica qualquer espaço aos problemas tributários” (Direito Público e Empresarial, Edições CEJUP, 1988, p. 61/62).

¹³ Henry Tilbery fulmina a possibilidade da aplicação da teoria desconsiderativa por elaboração jurisprudencial, ao dizer: “Manifestamos nossa opinião categórica de que, dentro do princípio da estrita legalidade tributária, a doutrina alienígena da desconsideração da pessoa jurídica não pode ser aplicada no Direito Tributário Brasileiro sem base em norma legal” (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – Integração entre sociedade e sócios, Ed. Atlas, 1985, p. 96 (Direito Público e Empresarial, op. cit., p. 62).

¹⁴ Brandão Machado, na mesma linha de Henry Tilbery e minha apresenta conflito insolúvel na adoção da desconsideração em matéria tributária: “A aplicação da doutrina de *Durchgriff*, no caso, não só suprimiria a distinção entre sócio e sociedade, que é a própria base de sua aplicação, mas criaria um problema insolúvel, que é explicar a tributação simultânea e independente da renda da pessoa jurídica e de seus membros” (Distribuição disfarçada de

2) A resposta à 2ª questão é idêntica. Mesmo na fonte, na declaração de rendimentos, não poderão ser doador e donatários tributados, pois hipótese não conformada na lei para o doador – o artigo 23 é apenas para o processo sucessório – e isenta expressamente para os donatários. A meu ver, não poderia nunca ser estendida a incidência ao doador, pois se trata de uma “não-aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica”, que não é fato gerador de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, nos termos do artigo 43 do CTN.¹⁵

3) Como doador e donatários, registrarão a doação em suas declarações, não escondendo fato algum ao conhecimento do Fisco, se tributo devido houvesse – que não há – seria de 15% nos termos do artigo 23 da Lei 9523/98. No caso de lançamento de ofício aplicar-se-á a Lei 9430/96, artigo 44, ou seja, multa de 75%. Os artigos 70, inciso II, da Lei 9532/97 e 42 da Lei 9430/96 permitem o pagamento, como se houvesse recolhimento espontâneo, até 20 dias subsequentes à data de recebimento do termo de início de fiscalização.¹⁶

lucros no Direito Comparado, Resenha Tributária, 1974, p. 150 (Direito Público e Empresarial, op. cit., p. 63).

¹⁵ Escrevi: “Por essa razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma *aquisição*.”

A aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-la. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente.

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria fato impositivo do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas.

O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquela correspondente a obtenção de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário” (Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 11, Co-edição CEEU/Resenha Tributária, 1986, p. 266).

¹⁶ Os artigos 44 e 47 da Lei 9430/96 e 70, inciso II, da Lei 9532/97 estão assim redigidos: “Art. 44 Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I. de 75%, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II. 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”;

“Art. 47 A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já lançados ou declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”;

Concluo, todavia, inexistir qualquer possibilidade de tributação, em face da isenção definida em lei.

4) Por fim, se, argumentando pelo absurdo, viesse a Receita a tributar a operação, tenho para mim que deveriam, doador e donatários, impugnar o lançamento, recorrendo, se necessário, ao Conselho de Contribuintes, com impetração de mandado de segurança, objetivando afastar a necessidade de depósito dos 30% (Medida Provisória nº 1.770-44, de 13 de Janeiro de 1999),¹⁷

“Art. 70 Os dispositivos abaixo enumerados, da lei 9430, de 1996, passam a vigorar com a seguinte redação:....II. O art. 47: “Art. 47 a pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”.

¹⁷ 1) “AUTOS Nº 98.0023761-5

MANDADO DE SEGURANÇA

Impetrante: Agência Estado Ltda.

Impetrado: Delegado da Receita Federal em São Paulo

Vistos, em inspeção.

Requer a impetrante segurança, a ser precedida de medida liminar, pleiteando, em síntese, determinação judicial que a autorize interpor recurso administrativo ao Conselho de Contribuintes, relativo ao Proc. Adm. nº 13804-000.497/96-50, sem o prévio recolhimento de, no mínimo, 30% do valor dos débitos, não se sujeitando, assim, à exigência imposta pelo art. 32 da Medida Provisória nº 1621-35/98.

Sustenta a impetrante que tal exigência afronta a Constituição Federal de 1988.

Passo a apreciar o pedido de medida liminar.

Quanto ao “*fumus boni iuris*”, entendo-o presente, face ao disposto no art. 5º, LV, da Constituição Federal, atinente ao direito à ampla defesa na esfera administrativa.

De outro lado, o “*periculum in mora*” exsurge da possibilidade de a impetrante vir a ser executada, caso não efetue o recolhimento questionado.

Em consequência, a medida liminar é de ser concedida, pois presentes os requisitos cumulativamente necessários, para tanto, nos termos do art. 7º, II, da Lei nº 1533/51.

Assim, sendo, CONCEDO A MEDIDA LIMINAR, para autorizar a impetrante a interpor o recurso administrativo no processo administrativo supra-referido, sem o prévio recolhimento de, no mínimo, 30% do valor dos débitos.

Requisitem-se, pois, as informações, para que as preste o impetrado no prazo de 10 dias.

Após o recebimento das aludidas informações, ou o decurso do prazo para seu oferecimento, abra-se vista ao Ministério Público Federal. Intime-se S.P. , 9/06/1998. Ritinha *M.C. Stevenson – Juíza Federal”.

2) “5ª Vara Cível Federal – 1ª Subseção Judiciária – Capital

Autos nº 98.0040858-4 = MANDADO DE SEGURANÇA

Impetrante: LADA DO BRASIL IMP. E EXP. LTDA.

Impetrado: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SP.

DECISÃO: Cuida-se de mandado de segurança, com pedido de liminar, objetivando seja assegurado à Impetrante o direito de ver processado o recurso interposto nos autos do Processo Administrativo nº 10808.000.049/95-91 independentemente de depósito prévio exigido pela Autoridade impetrada.

Alega a impetrante, em síntese, que apresentou defesa em sede administrativa. Todavia logrou êxito, razão porque pretende prosseguir na instância administrativa, apresentando recurso para afastar a imposição.

Acrescenta, outrossim, que para tanto está sendo compelida a efetuar depósito prévio, nos termos do disposto pela Medida Provisória, nº 1699-39, de 28/08/98, que submete o processamento dos recursos administrativos à prova do depósito de valor correspondente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal controvertida.

Requer prazo de 5 (cinco) dias para apresentação do instrumento de procuração.

Relatei. DECIDO. Estão presentes os requisitos para a concessão da liminar. Estabelecidos pela norma do artigo 7º, inciso II, da Lei nº 1.533, de 31/12/51, consubstanciados no *fumus boni iuris* e no *periculum in mora*.

A Impetrante optou por discutir o débito pela via administrativa, razão porque tem direito a ingressar com a defesa contra o referido Auto de Infração, de forma a buscar o pronunciamento da Autoridade impetrada, sem que lhe seja exigido o depósito da quantia controvertida.

É manifesta a relevância dos fundamentos jurídicos trazidos pela Impetrante, a qual busca a proteção jurisdicional para o que já lhe foi assegurado pelo próprio texto da Constituição.

A garantia do devido processo é expressamente prevista no texto do artigo 5º, inciso LV da Carta Magna, *verbis*: “LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

A interpretação sistemática desse enunciado leva à extração de uma norma de clareza meridiana, que não deixa dúvidas quanto ao que o legislador constituinte pretendeu assegurar a todos os cidadãos, estabelecendo expressamente a garantia do devido processo legal, pautado pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, inclusive para o processo administrativo.

Por conseguinte, manifestam-se relevantes os motivos nos quais se assenta o pedido de liminar, de modo a evidenciar a plausibilidade do *fumus boni iuris*, pois a exigência de depósito prévio, como condição de apreciação de recurso administrativo, vai de encontro do direito da Impetrante à ampla defesa, livre de quaisquer empecilhos.

A concessão da liminar, de outra parte, se faz necessária pois existe, *in casu*, possibilidade de lesão ao direito do Impetrante, caracterizando o *periculum in mora*, na medida em que lhe está sendo negado o direito constitucional de discutir a legalidade da notificação fiscal em sede administrativa.

Nesse sentido, manifestou-se sobre a questão pertinente ao direito de defesa, a Colenda Segunda Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo Regimental nº 0107481, em 15/10/96, publicado no DJ de 11/11/96, p. 43.706, tendo como Relator o Senhor Ministro Antonio de Pádua Ribeiro, *verbis*: SUNAB. Multa. Recurso Administrativo. Garantia de Instância.

I – A exigência de garantia de instância para a utilização do recurso administrativo destinado à discussão de multa imposta pelos fiscais da SUNAB, prevista no art. 15, da Lei Delegada nº 4/1962, foi revogada pela Constituição em vigor. Precedentes. Aplicação da Súm. 83/STJ.

II – Agravo Regimental desprovido”.

Pelo exposto, CONCEDO a liminar com o objetivo de assegurar à Impetrante o direito de interpor Recurso nos autos do Processo Administrativo nº 13808-000.049/95-81, bem como de tê-los processados e julgados pela Autoridade competente até final instância, independentemente da efetivação do depósito dos valores controvertidos de que trata o artigo 33, parágrafo 2º, da Medida Provisória nº 1.699-39, de 28/08/98.

Notifique-se a autoridade impetrada para que apresente as informações.

Após a manifestação do D. Representante do Ministério Público Federal, voltem os autos conclusos para a prolação da sentença.

Defiro o prazo de 5(cinco) dias para apresentação do instrumento de procuração sob pena de revogação da liminar. Intime-se. São Paulo, 30 de setembro de 1998.

LEILA PAIVA, Juíza Federal Substituta”;

3) “PROCESSO ADMINISTRATIVO – RECURSO – MULTA – EXIGÊNCIA DE PRÉVIO DEPÓSITO – INCONSTITUCIONALIDADE.

Administrativo. Constitucional. Recurso administrativo. Exigência de prévio depósito do valor da penalidade de multa para poder recorrer quanto à mesma. Inadmissibilidade. Art. 5º, XXXIV, “a” e LV da Constituição Federal de 1988. Os princípios da ampla defesa e do contraditório,

Entendo, todavia, que haveriam razoáveis possibilidades de sucesso em 1ª instância, na medida em que a Delegacia da Receita Federal em São Paulo é dirigida por um jurista de escol, dos maiores conhecedores do imposto sobre a renda na fonte, e professor da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie, Dr. Ormezinho Ribeiro de Paiva.

Sua seriedade profissional e seus conhecimentos jurídicos são tão reconhecidos que, a meu ver, dificilmente teria êxito uma autuação desta natureza.

Por fim, ainda que desfavorável a decisão, na fase administrativa, entendo valer a pena aguardar-se a execução fiscal, impetrando-se mandado de segurança apenas para evitar as sanções paralelas de inclusão do nome no CADIN e de outras restrições ao livre exercício do trabalho, com o que a discussão na execução seria mais tranqüila.

Em face do teor da decisão administrativa, poder-se-ia cogitar de um mandado de segurança para garantir a isenção, mas é importante que esta medida seja tomada à luz da decisão, para se verificar se ensejou violência clara ao direito do impetrante.

-
- devem se sobrepor de maneira a não serem sujeitos a quaisquer condições que possam inibi-los, visto tratarem de elementos caracterizados do devido processo legal, a todos igualmente garantido, consagrado em nossa doutrina e aplicável, tendo em consideração o art. 5º, XXXIV, "a" e LV da Constituição Federal de 1988, também na esfera administrativa. II. Precedente do STJ (REsp nº 0111463/96, STJ, 1ª Turma, Relator Min. José Delgado, j. 20/02/97, v.u., DJ 31/03/97) e do Egrégio TRF/1ª Região (AGR nº 0149838/96, TRF 1ª Região, 3ª Turma, Rel. Juiz Cândido Ribeiro, j. 25/03/97, v.u., DJ 06/06/97). III. O preparo recursal refere-se à mera despesa material decorrente de um ato do processo, e que deve ser arcado pela parte que o realiza, conforme o Regimento de Custas da Justiça Federal. IV. O valor da multa não trata, evidentemente, de uma despesa processual no âmbito administrativo, sendo a determinação de seu depósito, no caso em questão, uma infundada exigência, criando um ilegítimo óbice ao direito recursal e, obviamente, à ampla defesa da impetrante. V. Apelação do DNER e remessa oficial improvisadas" (Ac da 6ª T do TRF da 3ª R-mv – AMS 97.03.007523-1/SP – Rel. Juiz Pérsio Lima – j. 30/03/98 – Apte: Departamento Nacional de Estradas de Rodagem – DNER; Apda: Transmil Transportes e Turismo Ltda. DJU 2, 22/07/98, p. 308 – emenda oficial)" (Repertório IOB de Jurispr. 17/98, p. 400);
- 4) "TRIBUTÁRIO – RECURSO ADMINISTRATIVO – DEPÓSITO DE 30% DA EXIGÊNCIA FISCAL – MEDIDA PROVISÓRIA 1621/98.
- Ao impor o depósito de 30% da exigência fiscal como condição de seguimento a recurso administrativo fiscal, a MP 1621/98 ofende a garantia insculpida no inciso VI do art. 5º da CF/88, por estabelecer óbice ao direito de defesa, inconciliável com o princípio do devido processo legal, inerente não apenas ao processo judicial, mas também aos recursos administrativos fiscais.
- (AR/AI nº 98.04.06029-9/RS)" (News – A. B. & R, Setembro/Out. 98, ano II, Porto Alegre, Adv. Bing e Reis).

A impetração de um mandado de segurança para trancar o processo administrativo só deveria ser considerada à luz dos termos de eventual auto de infração.

Em qualquer hipótese, desaconselho o início de uma ação anulatória do débito fiscal pela necessidade de depósito em dinheiro do valor questionado. E a anulatória sem depósito é desaconselhável porque não inibiria a execução.¹⁸ Era o que tinha a responder.

¹⁸ O artigo 38 da Lei 6830/1980 está assim redigido: "A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

§ único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto".